

名古屋地方裁判所 令和●●年(〇〇)第●●号 所得税更正処分等取消請求事件
国側当事者・国(富田林税務署長事務承継者昭和税務署長)
令和2年12月10日却下・控訴

判 決

原告	甲
被告	国
同代表者法務大臣	上川 陽子
処分行政庁	富田林税務署長事務承継者 昭和税務署長 中村 猛文
指定代理人	中野 玲
同	澤本 裕貴
同	水野 文仁
同	野中 俊彦
同	橋本 健

主 文

- 1 本件訴えを却下する。
- 2 訴訟費用は原告の負担とする。

事 実 及 び 理 由

第1 請求

- 1 富田林税務署長が平成29年10月23日付けで原告に対してした平成24年分の所得税の更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を取り消す。
- 2 富田林税務署長が平成29年10月23日付けで原告に対してした平成25年分ないし平成27年分の所得税及び復興特別所得税の各更正処分及び過少申告加算税の各賦課決定処分を取り消す。

第2 事案の概要

本件は、原告が、富田林税務署長から、平成24年分の所得税並びに平成25年分ないし平成27年分(以下、平成24年分ないし平成27年分を併せて「本件各年分」という。)の所得税及び復興特別所得税(以下「所得税等」という。)について、平成29年10月23日付けで、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分(以下、これらを併せて「本件各処分」という。)を受けたため、本件各処分の取消しを求める事案である。

1 関係法令の定め

(1) 所得税の納税地について

ア 所得税法15条は、所得税の納税地は、同条1号から6号までに定める場所とする旨規定し、1号において、納税義務者が国内に住所を有する場合は、その住所地、2号に

において、国内に住所を有せず、居所を有する場合は、その居所地と規定した上、6号において、1号ないし5号に掲げる場合以外の場合は、政令で定める場所と規定している。

イ 所得税法施行令54条は、所得税法15条6号に規定する政令で定める場所は、所得税法施行令54条1号から3号までに掲げる場所とする旨規定し、1号において、所得税法15条1号から5号までの規定により納税地を定められていた者がこれらの規定のいずれにも該当しないこととなった場合は、その該当しないこととなった時の直前において納税地であった場所とする旨規定している。

(2) 納税地異動の場合における再調査の請求先について

国税通則法85条1項(平成30年法律第16号による改正前のもの。以下同じ。)は、所得税、法人税等に係る税務署長等の処分があった時以後にその納税地に異動があった場合において、その処分の際における納税地を所轄する税務署長等と当該処分について国税通則法75条1項1号イの規定による再調査の請求をする際における納税地(以下「現在の納税地」という。)を所轄する税務署長等とが異なることとなるときは、その再調査の請求は、これらの規定にかかわらず、現在の納税地を所轄する税務署長等に対してしなければならない旨規定している。

2 前提事実(当事者間に争いのない事実並びに掲記の証拠[以下、証拠番号に枝番のあるものは枝番を含む。]及び弁論の全趣旨により容易に認められる事実等)

(1) 原告の確定申告

医師である原告は、平成24年ないし平成27年当時、大阪市平野区に居住していたところ、東住吉税務署長に対し、本件各年分の確定申告書をそれぞれの法定申告期限内に提出した(以下、本件各年分の確定申告を併せて「本件各確定申告」という。)。原告は、本件各確定申告において、職業欄に「医師、古物商、スキー教師」と記載し、古物商に係る取引により損失が生じたとして、これを事業所得の損失として計上し、給与所得等と損益通算していた。また、原告は、本件各確定申告において、医療法人等から支払われた給与を給与所得として計上していたが、この中には一般財団法人Aの行う出張健康診断に従事したことによる収入が含まれていた。(乙13の1、14ないし16)

(2) 本件各処分に至る経緯等

ア 東住吉税務署の調査担当者は、平成28年7月28日、原告に対して、所得税等に関する実地調査を開始し、同年12月1日、原告に対する質問調査を実施した上、原告が古物商に係る取引の売上げや仕入れに係る書類を提出しないことなどから、古物商に係る取引を行っていた事実を確認することができず事業所得は0円となるなどとして、新たに納付すべき税額及び加算税額を説明し、修正申告をするよう述べた。そうしたところ、原告は、大阪府河内長野市●●乙方(以下「乙方」という。)に同年11月7日に転居した旨申し立てた。(乙1、2)

イ 原告は、転居等により納税地に異動があったとして、平成28年12月16日、東住吉税務署長及び富田林税務署長に対し、同年11月7日に納税地を大阪市平野区から乙方に異動した旨の所得税の納税地の異動の届出(所得税法20条)をした。これを受けて、富田林税務署長は、東住吉税務署長から、その事務を承継し、平成29年5月12日、原告に対する質問調査を実施したが、その際、原告は、「転居して税務署が変わればまた、結果が変わるかも知れんのかな」等と述べた。(乙3、31)

ウ 原告は、平成29年8月18日、三重県伊賀市長に対し、住所地を三重県伊賀市●●丙方（以下「丙方」といい、丙を「丙」という。）とする転入届を提出し、その旨が住民票に記載された。そこで、富田林税務署の財務事務官丁（以下「丁事務官」という。）は、同年10月20日、他の職員1名とともに、原告の居住の有無を確認するため、丙方を訪問し、丙に原告の居住状況を確認した。そして、丁事務官は、丙が、①原告は、丙の娘である戊（以下「戊」という。）と交際している者であること、②原告が丙方に居住していないことなどを供述した旨を記載した報告書（以下「平成29年調査報告書」という。）を作成した。（乙5、10）

エ 富田林税務署長は、所得税等の調査の結果、平成29年10月23日付けで、平成24年分の所得税及び平成25年分ないし平成27年分の所得税等に係る更正処分並びに過少申告加算税の賦課決定処分（本件各処分）をし、原告に対し、本件各処分に係る通知書を交付した。（甲1、乙1）

(3) 本件各処分後の住所地の変動等

ア 原告は、平成29年10月23日、本件各処分に係る通知書を受領した後、富田林税務署長に対し、同年8月18日に納税地を乙方から丙方に異動した旨の所得税の納税地の異動の届出をした。（乙4）

イ 原告は、平成29年12月4日、三重県伊賀市長に対し、同月18日にアメリカ合衆国（以下「米国」という。）に転出する旨の転出届を提出し、原告の住民票は消除された。（乙5）

ウ 富田林税務署長は、原告から平成29年11月20日付けで提出された平成28年分の所得税等の更正の請求書を、他の税務署の管轄であることを理由に丙方の管轄税務署長である上野税務署長に移送し、平成29年12月11日付けで、その旨を原告に通知した。（甲6）

エ 上野税務署の財務事務官B（以下「B事務官」といい、丁事務官と併せて「B事務官ら」という。）は、平成30年2月8日、原告の居住の有無を確認するため、丙方を訪問し、丙からの聴取内容を記載した調査報告書（以下「平成30年調査報告書」といい、平成29年調査報告書と併せて「本件各調査報告書」という。）を作成した。平成30年調査報告書には、丙の供述した内容として、①原告から、ハワイに住民票を移した以外は知らないと言うように言われたこと、②原告が原告宛ての郵便物を大阪府河内長野に送付するよう手続をしたのに、間違っって届けられたため、郵便局の職員が「間違っって届けてしまいました。申し訳ありません。」と謝罪して郵便物を持って帰ったこと、③原告は丙方に居住していないこと、④原告は、丙の娘である戊と交際しているようであり、戊とともに丙方に3回来ただけで宿泊したこともないことなどが記載されている。（乙11）

オ 名古屋国税局源泉所得税事務集中処理センターは、平成30年2月26日付けで、原告に対し、上野税務署長名義による「源泉所得税及び復興特別所得税の納付についてのお願ひ」と題する葉書を送付し、源泉所得税及び復興特別所得税のうち、平成29年12月分の納付が確認できていないとして、原告に回答を求めた。（甲7）

カ 原告は、平成30年8月15日、原告の居所地である愛知県長久手市●●（肩書地所在の送達場所）を管轄する昭和税務署長に対し、同月1日に納税地を丙方から前記居所

地に異動した旨の所得税の納税地の異動の届出をした。(乙9)

(4) 原告の再調査請求及び却下決定

ア 原告は、平成30年1月22日、上野税務署長に対し、丙方を住所とする転入届によりその旨の住民票が作成された時点(平成29年8月18日)で納税地は丙方の所在地であり、管轄税務署長は上野税務署長であるから、富田林税務署長が同年10月23日付けでした本件各処分は無効である旨を主張して、本件各処分について再調査の請求をした。(乙6)

イ 原告は、一般財団法人Aを相手方として労働契約上の権利を有する地位にあることの確認等を求める民事訴訟(京都地方裁判所平成●●年(〇〇)第●●号)を提起し、平成30年2月9日、原告の労働者性を否定して請求を棄却する旨の判決を受けた。そこで、原告は、前記判決を根拠として、同月27日、上野税務署長に対し、同Aで得た収入は給与ではなく報酬であることから同Aからの収入を給与所得とする本件各処分は無効であるなどと主張して、本件各処分について再調査の請求(以下、前記アの再調査の請求と併せて「本件各再調査請求」という。)をした。(甲2、乙7)

ウ 上野税務署長は、平成30年3月20日付けで、本件各再調査請求について、丙方における原告の居住状況を確認したが原告が丙方を生活の本拠としているとの事情は認められなかったから、原告は上野税務署長に対して再調査の請求をすることはできず本件各再調査請求は不適法なものであるとして、本件各再調査請求を却下する旨の決定(以下「本件却下決定」という。)をした。(乙8)

(5) 原告の審査請求及び却下決定

ア 原告は、平成30年6月25日、本件却下決定を不服として、国税不服審判所長に対して、審査請求をした。(甲4)

イ 国税不服審判所長は、平成31年4月3日付けで、前記アの審査請求を不適法なものであるとして却下する旨の裁決をした。(甲5)

(6) 本件訴え提起

原告は、令和元年8月8日、本件訴えを提起した。(顕著な事実)

3 本案前の争点

- (1) 本件各再調査請求が適法なものか否か(本件各再審査請求時の原告の所得税等の納税地が丙方の所在地であるか否か)(争点1)
- (2) 本件各更正処分のうち、確定申告に係る納付すべき税額又は還付金の額に相当する税額を超えない部分の取消請求が適法なものか否か(争点2)

4 本案前の争点に関する当事者の主張の要旨

- (1) 争点1(本件各再調査請求が適法なものか否か)について

(原告の主張の要旨)

ア 一定の場所が生活の本拠に当たるか否かは、住所、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の存否、資産の所在等の客観的事実に、居住者の言動等により外部から客観的に認識することができる居住者の居留意思を総合して判断するのが相当である。

原告は、丙方のある三重県伊賀市をはじめとして、東海地方において数多く出張健康診断をしており、丙方2階に布団、タオルケット、枕を運び入れ、丙方に居住していたから、生活の本拠は丙方にあるというべきである。

被告は、本件各調査報告書を根拠として原告が丙方に居住した事実はない旨主張するが、丙は、原告に対して、本件各調査報告書に記載されている内容の供述をしたことはない旨を述べており、丙が本件各調査報告書に記載されている内容の供述をしたとは認められないし、仮に、そのような供述をしたとしても、丙は虚偽を述べる人物であるからその供述内容は信用することができない。また、原告は、勤務先に提出した住所等申告届出書及び平成28年分の確定申告書において住所を乙方としているが、これは単なる誤記であり、前記の住所等申告届出書において、書類郵送先として京都府木津川市●●（以下「木津川住所」という。）を届け出ているが、これは、木津川住所に有能な秘書がいたためであって、これらの記載を根拠に原告が丙方に居住していないということとはできない。

以上のことからすれば、原告の生活の本拠は、丙方にあったというべきであるから、本件各再調査請求時点の原告の納税地は丙方の所在地であったというべきである。

イ 原告は、平成28年12月1日の質問調査において同年11月7日に乙方に転居している旨を述べるとともに、同年12月16日、東住吉税務署長及び富田林税務署長に対し、大阪市平野区から大阪府河内長野市にある乙方に納税地を異動した旨の届出をしたが、この異動に関しては、原告の生活の基盤が大阪府河内長野市にあるか否かの調査が行われることなく、異動が認められている。このことからすると、住民票上の住所の異動及び所得税の納税地の異動の届出によって、納税地は変更されるというべきである。

そして、原告は、富田林税務署から上野税務署に管轄を異動すべく、平成29年8月18日、丙方を住所とする転入届を提出し、住民票上の住所を異動させた上、同年10月23日、富田林税務署長に対し、所得税の納税地を丙方に異動した旨の届出をしているから、本件各再調査請求時点の原告の納税地は丙方の所在地となるべきである。

ウ 富田林税務署の職員は、平成29年11月27日、原告の電話による問い合わせに対し、上野税務署に管轄が異動しているので、今後は上野税務署から指示がされる旨回答した。また、富田林税務署長は、同年12月11日付けで、原告に対し、原告の提出した平成28年分の所得税等の更正の請求書を他の税務署の管轄であることを理由に上野税務署長に移送する旨記載した「申告書・届出等の移送通知書」を原告に送付した。さらに、上野税務署長は、平成30年2月26日付けで、原告に対し、「源泉所得税及び復興特別所得税の納付についてのお願い」と題する葉書を送付し、源泉所得税及び復興特別所得税のうち、平成29年12月分の納付が確認できていないとして、原告に回答を求めた。

これらのことからすると、原告が本件各再調査請求をした時点で、上野税務署長は原告の納税地は上野税務署の管轄内にあると認識しており、原告もそのような認識を有していたといえるから、本件各再調査請求時点の原告の納税地は丙方の所在地であったというべきである。

エ 現代の情報化時代においては、住所を管轄する税務署長に再調査請求の提出先を限定する必要はなく、原告が丙方に居住した事実の有無に関わらず、原告が上野税務署長に対してした本件各再調査請求も適法とすべきである。

(被告の主張の要旨)

ア 国税通則法85条1項は、所得税、法人税等に係る税務署長の処分があった時以降に

その納税地に異動があった場合において、再調査の請求は現在の納税地を所轄する税務署長に対してしなければならない旨規定し、所得税の納税地は、所得税法15条各号に定める場所とされ、同条6号及び同法施行令54条1項の規定に基づき、納税義務者が所得税法15条1号ないし5号のいずれにも該当しない場合には、その該当しないこととなった直前において納税地であった場所となる。原告は、平成29年12月18日に米国に転居したことにより、同条1号ないし5号のいずれにも該当しないこととなったから、その直前の納税地が原告の所得税等の納税地となる。

イ そして、以下の事情に照らせば、原告自身、丙方を住所とは認識しておらず、居住の実体もないから、丙方は原告の住所とは認められない。したがって、本件各再調査請求は、提出先を誤った不適法なものである。

(ア) 原告は、平成29年8月18日に丙方に住民票上の住所を異動させたものの、同年9月1日付けで勤務先である一般社団法人Cに提出した住所等申告届出書には、自己の住所として乙方を記載し、書類郵送先として木津川住所を記載している。また、原告は、平成30年1月21日付けで勤務先であるDに提出した就業登録依頼表には、住所として丙方を記載したものの、郵便物の送付先として木津川住所を記載している。さらに、原告は、平成29年10月16日付けで富田林税務署に提出した平成28年分の所得税等の確定申告書には、住所として乙方を記載し、丙方を記載していない。

(イ) 原告は、平成29年11月30日、株式会社Eと愛知県長久手市に所在するアパートの賃貸借契約を締結しており、かつ、その契約書にも、住所として木津川住所を記載し、丙方を記載していない。

(ウ) 原告は、三重県伊賀市内における出張健康診断の機会にすら、丙方に宿泊せず、丙もB事務官らに対して、原告が丙方に居住したことはない旨述べている。

ウ 原告は、丙方に住民票上の住所を異動し、上野税務署長に所得税の納税地の異動の届出をしたことによって、納税地が変更されたはずであり、現に、大阪市平野区から乙方に納税地を異動した際には、同所に生活の基盤があるか否かを調査されることなく、納税地が変更されたなどと主張する。

しかしながら、丙方が居住地たる実体を有しておらず、原告の納税地が丙方に異動したとは認められない。また、税法上、税務調査の要否及び調査の内容に関する判断は、税務職員の判断に委ねられ、居住地の異動の実態を調査しなかったとしても、税務職員の合理的な選択であるから、住民票上の住所の異動と前記の届出をもって納税地が変更されたとは認められない。

エ 原告は、①富田林税務署長が原告の提出した平成28年分の所得税等の更正の請求書を他の税務署の管轄であることを理由に上野税務署長に移送し、その旨を原告に通知したこと及び②上野税務署長が「源泉所得税及び復興特別所得税の納付についてのお願ひ」と題する葉書を送付し、源泉所得税及び復興特別所得税のうち、平成29年12月分の納付が確認できていないとして、原告に回答を求めたことから、原告の所得税等の納税地は丙方とされるべきであると主張するが、前記の各書面は、納税者が提出した異動届の記載内容に基づいて機械的に発送されたものにすぎず、これらをもって、原告の所得税等の納税地が丙方であるということとはできない。

(2) 争点2 (本件各更正処分のうち、確定申告に係る納付すべき税額又は還付金の額に相当す

る税額を超えない部分の取消請求が適法なものか否か) について

(原告の主張の要旨)

原告は、本件各確定申告後に、京都地方裁判所において一般財団法人Aを相手方とする民事訴訟において、原告の労働者性が否定される判決を受けたことより、給与所得者として課税されたことが違法であることが判明したため、自らが申告した税額の一部を含む減額変更を求めているのであって、確定申告の是正を求めているわけではない。

したがって、本件各確定申告に係る納付すべき税額又は還付金の額に相当する税額を超えない部分の取消請求も適法である。

(被告の主張の要旨)

納税者が、一定の後発的事由が生じたときに、自己の確定申告が過大であるとしてその誤りを是正する場合の手段としては、所定の期間内に更正の請求を行うことができる旨規定されている(国税通則法23条)。

このように一定の後発的事由が生じた場合には所定の期間内に是正措置を求め得るという個別的な救済方法が講じられた以上、個別的な救済方法によらずして、抗告訴訟その他の救済手段によることは許されない。

本件訴えは、原告が自ら提出した確定申告書の記載内容の過誤を是正しようとするものにほかならないところ、原告は、原告主張の京都地方裁判所の判決を受けた後、更正の請求が可能であったにもかかわらず、これを行わなかったのであるから、本件各確定申告に係る納付すべき税額又は還付金の額に相当する税額を超えない部分については、抗告訴訟によって取消しを求めることはできないというべきである。

第3 当裁判所の判断

1 本件各再調査請求が適法なものか否か(争点1)について

(1) 国税通則法75条1項は、税務署長がした処分に不服がある者は、その処分をした税務署長に対する再調査の請求をすることができる旨規定し、同法85条1項は、処分があった以後にその納税地に異動があった場合において、再調査の請求は、その異動後の納税地(現在の納税地)を所轄する税務署長に対してしなければならない旨規定している。そして、所得税法15条は、所得税の納税地は同条1号から6号までに定める場所とする旨規定し、1号において、納税義務者が国内に住所を有する場合には、その住所地、2号において、国内に住所を有せず、居所を有する場合には、その居所地と規定した上、6号において、1号ないし5号に掲げる場合以外の場合は政令で定める場所とし、これを受けた同法施行令54条1号は、同法15条1号から5号までの規定により納税地を定められていた者がこれらの規定のいずれにも該当しないこととなった場合は、その該当しないこととなった時の直前において納税地であった場所が納税地となる旨規定している。

本件においては、富田林税務署長が平成29年10月23日付けで本件各処分を行い(前記前提事実(2)エ)、これに対して、原告は、同年8月18日に三重県伊賀市所在の丙方に転居したとして、丙方を管轄する上野税務署長に対し本件各再調査請求を行ったこと(前記前提事実(4)ア、イ)、原告は本件各再調査請求をした時点において米国に転出しており、日本における住所及び居所はなく、所得税法15条1号ないし5号に該当しないこととなったこと(前記前提事実(3)イ、弁論の全趣旨)が認められるから、国税通則法85条1項の規定により本件各再調査請求が適法となるためには、所得税法15条6号

及び同法施行令54条1号の規定により、上野税務署長が管轄する丙方の所在地が米国に転出する直前の原告の納税地であることを要するものと解される。

(2) 本件において、丙方の所在地が所得税法15条3号ないし5号所定の納税地に当たることはいかがわれないから、原告が米国に転出する直前において丙方が同条1号の住所又は2号の居所に該当していたか否かについて検討する。

ア 所得税法15条1号所定の「住所」とは、所得税法にその定義が定められているわけではないが、反対の解釈をすべき特段の事由がない以上、生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであり、一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当である（最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同29年10月20日大法廷判決・民集8巻10号1907頁、最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同32年9月13日第二小法廷判決・裁判集民事27号801頁、最高裁昭和●●年（〇〇）第●●号同35年3月22日第三小法廷判決・民集14巻4号551頁、最高裁平成●●年（〇〇）第●●号同23年2月18日第二小法廷判決・裁判集民事236号71頁参照）。そして、同条2号が、納税義務者が国内に住所を有さず、居所を有する場合に、その居所地を納税地とする旨規定し、住所が存在する場合と同様の法的効果を付与していることからすれば、ある場所が納税義務者の居所といえるためには、当該納税義務者が当該場所に一時的に居住するだけでは足りず、生活の本拠という程度には至らないものの、個人がある程度の期間継続して居住する場所であることを要するものと解される。

イ これを本件についてみると、原告は、丙方における生活状況を裏付ける客観的資料を何ら提出せず、他方で、前記前提事実(2)ウ及び(3)エのとおり、富田林税務署の丁事務官は、平成29年10月20日、丙に対して原告の居住状況を確認し、丙が原告は丙方に居住していない旨供述したとする調査報告書（平成29年調査報告書）を作成しており、その後、平成30年2月8日にも上野税務署のB事務官が、丙に対して原告の居住状況を確認し、丙が原告は丙方に居住しておらず、丙の娘である戊とともに3回来ただけで宿泊したこともない旨供述したとする調査報告書（平成30年調査報告書）を作成したことが認められる。

そして、本件各調査報告書の信用性について検討すると、本件各調査報告書は、B事務官らが原告の所得税等の調査を目的として職務上作成したものであり、記載された内容も原告が丙方に居住したか否かなどの比較的単純な事項であって、丙が供述した内容を誤解する可能性が低い上、B事務官らが虚偽の事実を記載する動機を有していることをうかがわせる事情は認められない。また、平成30年調査報告書には、原告が上野郵便局に原告宛ての郵便物を大阪府河内長野に送付するよう手続をしたのに丙方に送付されたため、郵便局の職員が謝罪に来たことなど、丙しか知り得ない事情が具体的に記載されている（前記前提事実(3)エ）。これらのことからすると、本件各調査報告書の内容は信用することができ、丙は、B事務官らに対して本件各調査報告書に記載された内容の供述をしたものと認められる。

次に、本件各調査報告書に記載された丙の供述の信用性について検討すると、本件各調査報告書によれば、丙は、平成29年10月20日及び平成30年2月8日に別々の税

務署の職員（B事務官ら）に対して、原告が丙方に居住していない旨を供述しており、その供述内容は一貫している上、前記の郵便物の誤配送の事実や原告が丙宅を訪れたのは3回にとどまる旨を述べるなど、供述内容は具体的であり、その内容に特段不自然な点は見当たらない。これらのことからすると、本件各調査報告書に記載された丙の供述内容は、信用することができるというべきである。

以上に対し、原告は、丙は、令和元年12月、原告に対し、「原告が丙方には住んでいない」とはB事務官らに言っていない旨を述べていること（甲10、16）からすると、本件各調査報告書における丙の供述は信用性に乏しいなどと主張する。しかしながら、丙は、本件各調査報告書が作成された後、国税不服審判所から原告の居住の有無について問合せを受けた際には、原告に迷惑が掛かることを理由に回答を拒否していること（甲5）、原告と交際する戊から、本件各調査報告書に関し、原告の個人情報をお話したことを咎められたこと（甲9、乙28）などが認められ、これらによれば、丙には、原告が丙方に居住していない旨をB事務官らに供述していた場合でもこれを否定する具体的な動機があるということが出来る。そうすると、丙が、原告に対し、原告が丙方に居住していないとはB事務官らに言っていない旨を述べていることをもって、本件各調査報告書の信用性が左右されるものではない。

ウ また、①原告は、丙方に転居したとする平成29年8月18日から米国に転出する前まで、F株式会社が運営するホテルに合計20回以上宿泊しているところ、同ホテルには、原告の住所として丙方以外の住所が登録されていること（乙27）、②原告は、同年9月1日付けで勤務先である一般社団法人Cに「従業員住所等申告（変更）届出書」を提出したが、その住所欄には、住民票上の住所として乙方を記載するとともに、書類郵送先として木津川住所を記載し、通勤方法として、乙方から勤務先までの距離及び料金を記載していること（乙22）、③原告は、同年10月16日付けで富田林税務署長に対し、平成28年分の所得税等の確定申告書を提出したが、その住所欄に乙方を記載したこと（乙24）、④原告は、平成29年11月30日、愛知県長久手市内の住居用アパートの賃貸借契約を締結したが、その契約書の借主住所欄に木津川住所を記載したこと（乙25）などが認められ、原告が、丙方に転居したと主張する同年8月18日から米国に転出したとする同年12月18日までの間に作成した各種届出書や契約書の住所欄に丙方を記載していない。

エ 以上の事情を総合すると、原告は、平成29年8月18日に丙方に住民票上の住所を異動させたものの、丙方に居住したことはもとより、宿泊したこともなく、丙方を生活の本拠とする意思も有していなかったと推認するのが相当である。そうすると、原告が米国に転出する直前において、丙方が原告の生活の本拠たる実体を具備していたと認めることはできず、所得税法15条1号の規定する住所には当たらないというべきであるし、同条2号の規定する居所にも当たらないというべきである。

（3）原告の主張について

ア 原告は、丙は原告に対して本件各調査報告書に記載された内容の供述をしていない旨を述べているから、丙が本件各調査報告書に記載されている内容の供述をしたとは認められないし、仮に、そのような供述をしたとしても、その供述内容は信用することができないなどとして、平成29年8月18日から同年12月18日に米国に転出するまで

丙方に居住していたから、丙方が所得税法15条1号所定の住所に当たる旨主張する。

しかしながら、原告が、丙方における生活状況を裏付ける客観的資料を何ら提出せず、本件各調査報告書に記載された丙の供述内容が信用できることは、前記(2)イに説示したとおりであり、原告の前記主張は採用することができない。

イ 原告は、住民票上の住所の異動及び所得税の納税地の異動の届出によって納税地は変更されるというべきであり、原告は、富田林税務署から上野税務署に管轄を異動すべく、住民票上の住所を異動させ、富田林税務署長に対し、所得税の納税地の異動の届出をしたから、納税地は丙方の所在地となる旨主張する。

しかしながら、所得税法15条の定める所得税の納税地は、納税者の申告、申請、請求、届出、納付等の相手方となる税務官庁を決定し、更正処分、決定、通知等の行攻処分を行う税務官庁を決定する基準となるものであり、同条は、一定の場所との特別な結合関係の有無の事実に対して前記のような法律的效果を付与していると解される。このような同条の趣旨に照らせば、ある場所に住民票上の住所を異動させ、所得税の納税地の異動の届出により当該場所に納税地を異動した旨を届け出たとしても、当該場所が所得税法15条1号の住所となりその住所地が納税地となるものではなく、同号の住所と認められるためには、当該場所が実体的にも当該納税義務者の住所として認められなければならないと解される。そして、丙方が原告の住所として認められないことは前記(2)で説示したとおりである。

これに対し、原告は、乙方への納税地の異動に関しては、生活の本拠が乙方にあるか否かが調査されることなく納税地の異動が認められたから、丙方への納税地の異動についても、住民票上の住所の異動と所得税の納税地の異動の届出により納税地の異動が認められるべきである旨を主張する。

しかしながら、質問検査の範囲、程度、時期、場所等は、税務職員の合理的な選択に委ねられているものと解すべきであるから（最高裁昭和●●年(〇〇)第●●号同48年7月10日第三小法廷決定・刑集27巻7号1205頁参照)、原告が乙方に納税地を異動した際に生活の本拠が乙方にあるか否かが調査されることなく納税地の異動が認められたとしても、それは、税務職員が合理的な選択として当該異動につき乙方が原告の生活の本拠であるか否かの調査を行わなかったことを意味するにとどまるのであって、このことをもって、住民票上の住所の異動と所得税の納税地の異動の届出により納税地の異動が認められるべきであるということとはできない。

したがって、原告の前記主張は採用することができない。

ウ 原告は、①富田林税務署の職員は、平成29年1月27日、原告の電話による問い合わせに対し、上野税務署に管轄が異動しているので、今後は上野税務署から指示がされる旨回答したこと、②富田林税務署長は、同年12月11日付けで、原告の平成28年分の所得税等の更正の請求書を上野税務署長に移送した旨記載した「申告書・届出等の移送通知書」を送付したこと、③平成30年2月26日付けの上野税務署長名義の、「源泉所得税及び復興特別所得税の納付についてのお願い」が送付されたことなどから、原告の納税地は上野税務署長が管轄する丙方にある旨主張する。

しかしながら、所得税法15条1号は、所得税の納税地は、納税義務者が国内に住所を有する場合には、その住所地とする旨規定しており、前記(1)で説示したとおり、一

定の場所が住所に当たるか否かは、客観的な生活の本拠たる実体を具備しているか否かによって決すべきものであるところ、原告が主張する前記各事情は、いずれも富田林税務署又は上野税務署の対応をいうものであり、前記（２）に説示した原告の住所の認定を左右するものではない。また、原告の住所を認定するための原告の客観的な生活状況は、原告自身が最もよく把握している事実である上、前記①ないし③の回答又は書面の送付は、いずれも原告が、生活の本拠たる実体を具備していないにもかかわらず、納税地を大阪府河内長野市の乙方から三重県伊賀市の丙方に異動した旨の所得税の納税地の異動の届出をしたことによるものであるから（前記前提事実（３）ウ、前記（２）、弁論の全趣旨）、前記①ないし③の回答又は書面の送付をもって、原告の所得税等の納税地を丙方としないことが不当であるということもできない。

したがって、原告の前記主張は採用することができない。

エ 原告は、現代の情報化時代においては、再調査の請求をする際における住所地を管轄する税務署長に再調査の請求の提出先を限定する必要はないなどと主張する。

しかしながら、国税通則法は、再調査の請求は、その処分をした税務署長等に対してすることを原則とした上で（７５条１項）、再調査の請求をしようとする者の納税地に異動があった場合の例外として、現在の納税地を所轄する税務署長等と規定しているのであって（８５条１項）、原告の前記主張はこれらの規定に反するものであり、原告の主張する解釈を採用すべき根拠は見当たらない。

したがって、原告の前記主張は採用することができない。

（４）まとめ

以上説示したところによれば、原告が米国に転出する直前において丙方が所得税法１５条１号所定の住所又は同条２号所定の居所であるとは認められず、丙方が同条３号ないし５号に該当することはうかがわれぬ。そうすると、本件各再調査請求時点における原告の所得税等の納税地が丙方の所在地であるとは認められないから、本件各再調査請求は、不適法なものである。

２ 本件訴えの適法性について

本件各処分の取消訴訟は、当該処分についての審査請求についての裁決を経た後でなければ、提起することができないところ（国税通則法１１５条１項）、前記の裁決を経たというためには、当該審査請求が適法にされていることが必要であり、審査請求に対する裁決がされていたとしても、当該審査請求が不適法なものである場合は、審査請求についての裁決を経たものとは認めることはできず、当該処分の取消訴訟は不適法というべきである（最高裁昭和●●年（○○）第●●号同３０年１月２８日第二小法廷判決・民集９巻１号６０頁参照）。そして、本件各再調査請求が不適法なものであることは既に説示したとおりであるから、原告がその後にした本件各処分についての審査請求も適法な再調査の請求を経ないでされたものであるから不適法である（同法７５条３項）。したがって、本件訴えは、本件各処分についての適法な審査請求を経ずに提起された不適法なものであり、却下を免れない。

第４ 結論

よって、本件訴えを却下することとし、訴訟費用の負担につき、行政事件訴訟法７条、民事訴訟法６１条を適用して、主文のとおり判決する。

名古屋地方裁判所民事第9部

裁判長裁判官 角谷 昌毅

裁判官 山田 亜湖

裁判官 湯浅 雄士